

RETENUE À LA SOURCE

SUR REDEVANCES OU ASSIMILÉES

Les entreprises de France qui versent des salaires ou des redevances ou assimilées à des non résidents sont soumises à différentes obligations fiscales notamment la retenue d'une imposition sur les sommes versées.
La présente tribune a pour objet de proposer une synthèse récapitulative de cette obligation

FISCALITE INTERNATIONALE INTERNE

Principe d'imposition

Les articles 182 A et 182 B du CGI prévoient l'imposition d'une retenue à la source à deux catégories de revenus :

- **Les salaires, pensions et rentes viagères de source française (CGI, art. 182 A) ;**

- **Certains revenus non salariaux versés par un débiteur établi en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente ainsi que les salaires ou toutes sommes payés à raison des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France CGI art. 182 B**

sont soumis à une imposition retenue à la source par le débiteur et sous sa responsabilité

Précis de fiscalité

Doctrine administrative 5 B 7124

Jurisprudence

La SARL T.B .F., qui a pour activité la distribution exclusive en France de produits de la société TITAN BAGNO, domiciliée à Saint-Marin, a versé à cette société des redevances en rémunération de prestations d'assistance et de conseil utilisées en France

l'administration fiscale a appliqué à la SARL T.B .F. l'amende alors en vigueur prévue à l'article 1768 du code général des impôts au titre des exercices clos en 1993, 1994 et 1995 au motif qu'elle n'avait pas opéré sur ces redevances la retenue à la source mentionnée au c du I de l'article 182 B du même code .

Malgré la convention d'établissement conclue le 15 janvier 1954 entre la France et la République de Saint-Marin (art.7), le conseil a confirmé la décision de la CAA de Bordeaux et celle de l'administration fiscale.

C.E 28 mars 2008 N° 281405 Sarl T.B.F

Cette retenue dont le taux normal est de 33,1/3 % concerne :

- les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une profession non commerciale ;
- les produits perçus par les inventeurs (et les obtenteurs de nouvelles variétés végétales) ;
- les produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

Par ailleurs, les sommes et les salaires correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France sont également passibles de la retenue à la source visée à l'article 182 B du CGI dont le taux est dans ce cas ramené à 15 %.

Recouvrement

L'article 1671 A du CGI fait obligation au débiteur des revenus de prélever le montant de la retenue à la source et de le verser au Trésor.
Le paiement doit être accompagné d' une déclaration n° 2494

Imputation de la retenue

Le montant de la retenue s'impute :
- sur le montant de l'impôt sur le revenu dû à raison de l'ensemble des revenus nets de source française passibles de l'impôt sur le revenu[1] réalisés par le bénéficiaire des sommes soumises à la retenue et, s'il y a lieu, par les autres membres de son foyer fiscal (**CGI, art. 182 B**) ;

- sur le montant de l'impôt sur les sociétés éventuellement exigible à raison des revenus qui ont supporté cette retenue (**CGI, art. 219 quinquies**).

La situation de la personne interposée (art 155 A)

La tribune EFI sur l'article 155 A CGI

Les sommes destinées à rémunérer les prestations de certaines personnes (professionnels du sport et du spectacle, en particulier) ne sont pas versées directement à celles-ci, mais à des sociétés interposées établies à l'étranger dont la fonction apparente consiste à fournir les services de ces personnes.

Les dispositions de l'article 155 A CGI permettent de lutter contre le montage consistant pour un prestataire de services, tels les artistes et les sportifs, à apparaître juridiquement en qualité de salarié d'une société établie dans un paradis fiscal.

Doctrine administrative DB 5 B 64

Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

Si les rémunérations ont été payées à une personne interposée entre le débiteur et les artistes ou sportifs l'article 155 A peut alors être applicable

Tel est le cas lorsque la personne interposée se trouve dans l'une des trois situations suivantes :

- l'artiste ou le sportif contrôle directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération ;
- l'artiste ou le sportif n'établit pas que cette personne exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ;
- la personne qui perçoit la rémunération est installée dans un État ou Territoire où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI

Les versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié DB 4 C 91)

L'artiste ou le sportif est alors personnellement imposable sur la totalité des rémunérations payées à la personne interposée (cf. DB 5 B 64). et la retenue à la source est exigible.
La retenue à la source effectivement acquittée est imputable sur l'impôt sur le revenu dû par les artistes ou sportifs concernés, étant rappelé que la personne interposée est alors solidairement responsable du paiement de cet impôt.

La législation répressive anti-évasion fiscale

FISCALITE EUROPEENNE

Exonération de retenue à la source entre sociétés associées de l'Union

REGIME FISCAL COMMUN:

PAIEMENTS D'INTERETS ET DE REDEVANCES ENTRE SOCIETES ASSOCIEES

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003

L'article 182 B bis du CGI (article 27 de la loi 2003-1312 du 30 décembre 2003) exonère de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI les versements de redevances effectués depuis le 1er janvier 2004 entre des sociétés associées ou des établissements stables résidents d'Etats membres de la Communauté européenne.

CGI 182 B bis

Décret n° 2004-1017 du 22 septembre 2004 **pris pour l'application des dispositions des articles 119 quater et 182 B bis du code général des impôts**

Cet article est la transposition en droit interne de la Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents

Champ d'application de l'exonération

Les personnes morales concernées par cette exonération, de même que ses conditions d'application sont identiques à celles prévues par l'article 119 bis CGI pour l'exonération du prélèvement sur les intérêts

L'exonération est applicable aux redevances payées par **une personne morale revêtant une des formes énumérées dans la directive ou par un établissement stable à une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée d**éfinie par **l''article 119 quater**

Définition du terme redevance par la directive

Les redevances **s'entendent des paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit relatif à des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances.**

Dispositifs anti-abus art.119 quater § 3

L'exonération ne s'applique pas lorsque les redevances payées bénéficient à une personne morale ou à un établissement stable d'une personne morale contrôlée **directement ou indirectement** par **un ou plusieurs** résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté européenne **et si la chaîne de participation a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage d'échapper à l'imposition.**

Lorsqu'en raison des relations spéciales **existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des redevances ou de celles que l'un et l'autre entretiennent** avec un tiers, **le montant des redevances excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, l'exonération ne s'applique qu'à ce dernier montant.**

FISCALITE INTERNATIONALE CONVENTIONNELLE

Article 12 du Traité modèle OCDE

MODELE DE CONVENTION FISCALE OCDE 2005

Liste des conventions fiscales

Définitions du terme « redevances »

Le terme « redevances » est défini de la façon suivante par la convention modèle OCDE.

Rémunérations de toute nature payées :
• soit pour l'usage ou la concession de l'usage :
- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ;
- d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce ;
- d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ;
• soit pour des informations ayant trait à une expérience acquise (savoir-faire) dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

La plupart des définitions données par les conventions signées par la France présentent des analogies avec cette définition du modèle OCDE. Mais beaucoup comportent aussi des particularités, plus ou moins importantes selon les cas.

Les définitions données varient suivant les conventions

.D. adm. 5 B-723 n° 10, 1er août 2001.

Les prestations de services réalisées par des opérateurs non résidents qui ne présentent pas le caractère de redevances **au sens de la convention applicable ne sont donc généralement pas taxables à défaut de présence en France du bénéficiaire**

Régime fiscal.

Il varie selon les conventions et, parfois, selon les catégories de redevances.

a. Imposition exclusive à la résidence.

Certaines conventions réservent le droit d'imposer au pays de la résidence, pour toutes les redevances,

b. Imposition exclusive à la résidence ou retenue à la source, selon la nature des redevances.

Les conventions prévoient l'application d'une retenue à la source à certaines catégories de redevances

c. Retenue à la source applicable à toutes les redevances.

Les taux conventionnels

Modalité de Mise en application

Pour appliquer le taux réduit ou l'exonération prévus par la convention, le débiteur doit être préalablement au paiement en possession d'un justificatif **établissant la** résidence fiscale **du bénéficiaire pour l'application des conventions fiscales.**

Pour bénéficier des avantages conventionnels (exonération de l'impôt français perçu à la source...) prévus pour les dividendes, intérêts et redevances les bénéficiaires non résidents doivent fournir une attestation de résidence (formulaire 5000) et selon le type de revenus : le formulaire 5001 (dividendes), 5002 (intérêts) et 5003 (redevances).

Attestation de résidence fiscale

Redevances

Mode d'emploi du formulaire 5000

ATTENTION

A défaut, le débiteur doit appliquer la retenue prévue par le droit interne. L'excédent éventuel sera ensuite remboursé à l'intéressé sur présentation des justificatifs exigés.

LA DOCUMENTATION DE BASE 5B7243

LES CONDITIONS DE REDUCTION

ANNEXE n° 1

Liste des pays ou territoires pour lesquels l'exonération ou la réduction de l'impôt français à la source est subordonnée à la production, par le bénéficiaire du revenu, d'une demande établie sur un formulaire spécial visé par l'administration fiscale de l'État ou Territoire dont elle est résidente.

ANNEXE n° 2

Liste des pays ou territoires pour lesquels l'exonération ou la réduction de l'impôt français à la source est subordonnée à la production par le bénéficiaire du revenu d'une attestation (sur papier libre) visée par l'administration fiscale de l'État ou Territoire dont il est résident.

ANNEXE n° 3

Liste des pays ou territoires pour lesquels l'exonération ou la réduction de l'impôt français à la source est subordonnée à la production, par le bénéficiaire du revenu, d'un simple justificatif de sa qualité de résident de l'État ou Territoire en cause, notamment une attestation de l'administration fiscale de cet État ou Territoire.

SITUATIONS PARTICULIERES

Sociétés étrangères associées ou membres d'une société de personnes qui a son siège en France

Imposition à l’impôt sur les sociétés

Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs associés ou membres. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent des sujets d'imposition et, s'ils ont leur siège en France, ont la qualité de résident de France au sens des conventions fiscales conclues par la France

lorsque les conditions requises par les dispositions pertinentes de ces conventions sont remplies.

CE 4 avril 1997, n° 144211, 9è et 8è s.-s., « société KINGROUP INC.

CE 9 février 2000, n° 178389, 8è et 9è s.-s., « société suisse HUBERTUS AG.

Exonération de la retenue à la source

Les dispositions des articles 115 quinquies et 119 bis-2 du code général des impôts ne sont pas applicables aux sociétés étrangères associées ou membres d'une société de personnes qui a son siège en France.

4 H-1-03 N° 37 du 26 FEVRIER 2003

Société de personnes étrangère percevant des revenus de source française

Doctrine française d'interprétation des conventions en présence d'une société de personnes étrangère percevant des revenus de source française

Par une décision **« Diebold Courtage » du 13 octobre 1999,** le Conseil d'Etat a accepté de rechercher si les associés d'une société de personnes néerlandaise, dépourvue de la personnalité juridique et fiscalement transparente, avaient la qualité de résidents des Pays-Bas et pouvaient, à ce titre, bénéficier des dispositions de la convention fiscale franco-néerlandaise.

Lorsqu'une société de personnes est considérée comme fiscalement transparente dans l'Etat où elle est constituée, l'administration fiscale française accepte désormais, sous certaines conditions et aux fins d'application des conventions fiscales à certains revenus de source française (dividendes, intérêts et redevances), de tirer les conséquences de ce caractère transparent, y compris lorsque la société est dotée de la personnalité morale.

4 H-5-07 N° 47 du 29 MARS 2007

Redevances de source française revenant à l'établissement stable en France d'une entreprise étrangère

Les redevances de source française revenant à l'établissement stable en France d'une entreprise étrangère (BIC) ou à la base fixe en France d'un non-résident qui exerce une profession libérale ne sont pas soumises aux dispositions applicables aux redevances ; mais le bénéficiaire doit les inclure dans les résultats d'exploitation de l'établissement stable ou de la base fixe.

Redevances qui ne font pas partie des revenus visés à l'article 182 B du CGI.

Ces redevances doivent être imposées par voie de rôle, au nom du bénéficiaire, **<u>lorsque la convention prévoit une imposition à la source</u>**. Le taux d'imposition ne doit pas excéder le taux plafond qui est indiqué dans la convention. (Doctrine DGI°)

Revenus visés à l'article 182 B qui ne sont pas des redevances, au sens de la définition conventionnelle à appliquer.

Si la convention permet d'imposer à la source, ces revenus sont soumis à la retenue prévue à l'article 182 B. Dans les cas de cet ordre, le taux d'imposition n'est en principe ni fixé ni plafonné par la convention. **(Doctrine DGI°)**